



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 25 / 03 / 2003  
Rubrica *[assinatura]*

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13852.000024/00-35  
Recurso nº : 118.096  
Acórdão nº : 201-76.225

Recorrente : AGROMEN SEMENTES AGRÍCOLAS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

**IPI – CRÉDITO INCENTIVADO – RESSARCIMENTO - O aproveitamento de créditos oriundos de insumos utilizados na industrialização de produtos classificados como NT na forma de ressarcimento/compensação (Lei nº 9.430/96, arts. 73, 74), sendo hipótese de crédito incentivado, exige lei específica para tal. Portanto, não havendo previsão legal para tal benefício fiscal, deve o mesmo ser negado.**

**Recurso voluntário ao qual se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
AGROMEN SEMENTES AGRÍCOLAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Gilberto Cassuli. **Designado o Conselheiro Jorge Freire para redigir o acórdão.**

Sala das Sessões, em 09 de julho de 2002.

*Josefa Maria Coelho Marques*

Josefa Maria Coelho Marques

**Presidente**

*Jorge Freire*

Jorge Freire

**Relator-Designado**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Mário de Abreu Pinto, José Roberto Vieira, Valmar Fonseca de Menezes (Suplente), Roberto Velloso (Suplente) e Rogério Gustavo Dreyer.

Iao/cf



Processo nº : 13852.000024/00-35  
Recurso nº : 118.096  
Acórdão nº : 201-76.225

Recorrente : AGROMEN SEMENTES AGRÍCOLAS LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de IPI, protocolado em 28/01/2000 (fls. 01 e anexos), referente a *"Insumos utilizados na fabricação de produtos beneficiados com a alíquota zero – Lei nº 9.779/99 – IN 21/97"*, no valor de R\$8.207,87, referente ao 2º trimestre de 1999. Há posterior pedido de compensação.

Há Informação Fiscal à fl. 47, e à fl. 48 a Delegacia da Receita Federal em Franca – SP indeferiu o pedido, sob o fundamento de que *"o IPI pago na aquisição de produtos destinados à industrialização de produtos classificados na TIPI como não tributado (NT), não dão direito à manutenção do crédito, de conformidade com o art. 11 da Lei nº 9.779/99 combinado com o § 3º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 04-03-1999"*.

Inconformada, a empresa apresentou sua Impugnação de fls. 52/56, argumentando haver ofensa à Constituição Federal quando há limitação, via instrução normativa, de direito do contribuinte à apropriação do valor relativo ao IPI destacado nos documentos fiscais de entrada de mercadorias.

Resolveu, então, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, às fls. 58/60, indeferir a solicitação, conforme a seguinte ementa:

*"Ementa: CRÉDITO DO IPI.*

*A empresa fabricante de produtos classificados como 'NT' na TIPI não é considerada como estabelecimento industrial na saída destes, portanto, não sendo caracterizada como contribuinte do imposto, não faz jus ao crédito previsto na Lei nº 9.779, de 1999.*

*SOLICITAÇÃO INDEFERIDA"*.

Em Recurso Voluntário de fls. 65/70, a recorrente manifesta sua inconformidade com a decisão atacada, embasando-se nos fundamentos já trazidos, comentando acerca do princípio da não-cumulatividade.

É o relatório.

*J. Sa*

*Q.*



Processo nº : 13852.000024/00-35  
Recurso nº : 118.096  
Acórdão nº : 201-76.225

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
GILBERTO CASSULI

O recurso é tempestivo, dele conheço.

A contribuinte, ora recorrente, pretende o ressarcimento do saldo credor do IPI, acumulado no trimestre-calendário referido no relatório, decorrente da aquisição de material de embalagem aplicado na industrialização do produto que fabrica (semente de milho híbrido), com fulcro no art. 11 da Lei nº 9.779/99.

Segundo o entendimento adotado pela DRJ em sua decisão, os produtos que a empresa dá saída são classificados como N/T, não estando contemplados pelo art. 11 da Lei nº 9.779/99, e havendo dispositivo na IN SRF nº 33/1999 sobre a questão. Entende não ser considerada como estabelecimento industrial a empresa fabricante de produtos classificados como N/T na TIPI, descaracterizando-a como contribuinte de IPI e, conseqüentemente, não fazendo jus ao ressarcimento previsto no art. 11 da Lei nº 9.779/99.

DO IPI E SUAS CARACTERÍSTICAS

O Imposto sobre Produtos Industrializados, instituído pela Lei nº 4.502/64, tributo de competência da União Federal, veio para substituir o antigo imposto de consumo, de acordo com o art. 1º do Decreto-Lei nº 34, de 18.11.66: “O imposto de Consumo, de que trata a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a denominar-se imposto sobre produtos industrializados”. Transcrevemos alguns artigos importantes dentre o que dispunha a Lei nº 4.502/64:

*“Art. 2º Constitui fato gerador do imposto:*

*I - ...*

*II - quanto aos de produção nacional, a saída do respectivo estabelecimento produtor.*

*(...)*

*Art. 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto.*

*(...)*

*Art. 14 Salvo disposição especial, constitui valor tributável:*

*I - ...*

*II - quanto aos de produção nacional, o preço da operação de que decorrer a saída do estabelecimento produtor, incluídas todas as despesas acessórias debitadas ao*



Processo nº : 13852.000024/00-35  
Recurso nº : 118.096  
Acórdão nº : 201-76.225

*destinatário ou comprador, salvo, quando escriturados em separado os de transporte e seguro nas condições e limites estabelecidos em Regulamento.*

(...)

*Art. 25 Para efeito do recolhimento, na forma do artigo 27, será deduzido do valor resultante do cálculo:*

*I - o imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e embalagens, adquiridos ou recebidos para emprego na industrialização e no acondicionamento dos produtos tributados."*

A Constituição Federal de 1934 denominou-o de "imposto de consumo de quaisquer mercadorias", sendo mantida essa denominação pela Constituição de 1937. A de 1946 atribuiu-lhe o nome de "imposto de consumo de mercadorias". A Emenda Constitucional 18, de 1965, denominou-o "imposto sobre produtos industrializados", o que foi mantido pelas Constituições posteriores, inclusive a de 1988 hoje vigente.

A conceituação de "produto industrializado", para fins de incidência do IPI, consta do Código Tributário Nacional, que, no parágrafo único do art. 46, assim dispõe:

*"Art. 46. ...*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo."*

Segundo Pinto Ferreira, em seus Comentários à Constituição Brasileira, V. 5º, Saraiva, 1992, p. 392, "pode-se entender como produto industrializado aquele produto que se submete a uma determinada operação, modificativa de sua natureza ou finalidade, ou que o aperfeiçoe para consumo".

O Mestre Aliomar Baleeiro entende que sua denominação inicial, como imposto de consumo, advém de ser o tributo, quase sempre, suportado pelos seus consumidores "graças aos efeitos dos fenômenos de repercussão de tributos desse tipo"<sup>1</sup>. Pela Emenda nº 18, de 1965, o tributo foi designado pela coisa tributada. Sobre ele, continua Aliomar:

*"Como o imposto recai sobre o produto, sem atenção de seu destino provável ou ao processo econômico do qual proveio a mercadoria, o CTN escolheu, para fato gerador, três hipóteses diversas, ou momentos característicos da entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização. Esta, entretanto, é indiferente do ponto de vista fiscal, muito embora na quase totalidade dos casos a mercadoria se destine a comércio. Não era diverso o critério da legislação anterior de imposto de consumo."*

São diversos os autores pátrios que entendem o IPI como um imposto sobre a circulação de riquezas, como Sampaio Dória, Bernardo Ribeiro de Moraes e Antônio de Oliveira Leite.

<sup>1</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 200.



Processo nº : 13852.000024/00-35  
Recurso nº : 118.096  
Acórdão nº : 201-76.225

Tomemos por empréstimo a conceituação de José Carlos Graça Wagner<sup>2</sup>:

*"O que determina a natureza de um imposto? A meu ver, é o fenômeno econômico por ele onerado. Ou, se for o caso, o fato ou hipótese que, praticada pelo contribuinte, implica a obrigação de satisfazer a prestação fixada em lei para com a Fazenda Pública competente."*

Embora um dos princípios básicos do IPI, a não-cumulatividade, esteja consagrado na própria Constituição Federal, o art. 49 do CTN, vigente desde Cartas Constitucionais mais antigas, já assegurava:

*"Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados."*

Temos, com a Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, em seu art. 153, inciso IV, dada à União a competência para instituir imposto sobre "produtos industrializados", dispondo o parágrafo 3º que:

*"Art. 153...*

*(...)*

*§ 3º O imposto previsto no inciso IV:*

*I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;*

*II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;*

*III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior." (negritei)*

Compete ao Poder Executivo, dentro dos limites que lhe são estabelecidos em Lei, alterar suas alíquotas ou base de cálculo, sem contudo poder livremente dispor sobre sua natureza e características.

Ao definir a natureza do tributo, seja em relação à seletividade em função da essencialidade, seja quanto à não-cumulatividade, a Constituição está limitando o poder de tributar do ente tributante. Inexistente o princípio da não-cumulatividade, a Fazenda poderia exigir o imposto sobre a totalidade do valor de cada uma das saídas nas diferentes etapas de industrialização.

Trazemos da doutrina:

*"Como, geralmente, os produtos industrializados congregam diversas matérias-primas, além de outros produtos industrializados (produtos intermediários), a não-cumulatividade caracteriza-se como técnica de deduzir do imposto devido, pelo produto acabado, o imposto incidente sobre as matérias-primas e produtos intermediários, adquiridos pelo industrial, que foram aplicados na industrialização*

<sup>2</sup> WAGNER, José Carlos Graça. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1982. p. 231/2.



Processo nº : 13852.000024/00-35  
Recurso nº : 118.096  
Acórdão nº : 201-76.225

*daquele produto final. Desta forma, o IPI, assim como o ICMS, tende a ser um imposto sobre o valor acrescido por cada contribuinte ao longo da cadeia de circulação de produtos e mercadorias, desde a produção até o consumo, pois são ambos impostos plurifásicos, com a diferença de o ICMS abranger também a etapa da comercialização, o que só ocorre com o IPI, excepcionalmente.”<sup>3</sup>*

Temos, então, que o objetivo da não-cumulatividade é impedir a tributação em cascata, fazendo com que o valor do IPI corresponda, no preço da venda do produto ao consumidor final, a percentual que não exceda ao da alíquota do referido tributo.

#### DO RESSARCIMENTO DO SALDO CREDOR – DECORRÊNCIA DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

Traçado um panorama sobre o IPI e suas principais características, passemos à questão específica dos autos.

Assegurando a Constituição Federal de 1988 ao IPI a não-cumulatividade e não impondo restrição alguma ao crédito nas entradas (exceto quanto ao ativo imobilizado), como faz ao ICMS, é certo que, mesmo não sendo devido o IPI na saída, o crédito não pode se perder.

O Regulamento do IPI, entretanto, vedava ao industrial a utilização desse crédito.

Com o advento da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, temos o dispositivo contido em seu art. 11:

*“Art 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre - calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda.”*

**O que este dispositivo fez foi permitir que um direito já garantido pela Carta Magna pudesse ser exercitado com amparo legal.**

É que a Constituição Federal assegura a não-cumulatividade ao IPI sem impor-lhe restrições, como fez ao ICMS. Observemos a ressalva contida no art. 155, § 2º, II, referente ao ICMS:

*“Art. 155 (...)*

*II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*(...)*

<sup>3</sup> REIS, Maria Lúcia Américo dos; BORGES, José Cassiano. *O IPI ao Alcance de Todos*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 165.



Processo nº : 13852.000024/00-35  
Recurso nº : 118.096  
Acórdão nº : 201-76.225

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

*I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

*II – a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:*

*a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;*

*b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;*

*(...)" (grifamos)*

É dizer, se a Lei Maior expressamente prescreveu restrições ao princípio da não-cumulatividade do ICMS é porque não há restrições ao princípio da não-cumulatividade no tocante ao IPI. Assim, o art. 11 da Lei nº 9.779/99 não pode ser visto como benefício fiscal, porque se trata de reconhecimento de direito jamais vedado!

Cumprе salientar que o IPI, diferentemente do ICMS, é imposto de terceiro e não tem natureza apenas escritural, razão pela qual admite a restituição em dinheiro, como ocorre nos casos das exportações e outros. O mesmo se aplica à restituição em moeda, sempre que o contribuinte tributado com alíquotas menores que as dos seus insumos apresentar saldo credor. Esta sistemática, exatamente porque não é vedada, é o objeto do já referido art. 11 da Lei nº 9.779/99.

Assim, resta cristalino o direito de o contribuinte ter ressarcido o seu saldo credor de IPI decorrente da aquisição de insumos (matéria-prima, material de embalagem ou produtos intermediários) aplicados na industrialização, independentemente do fato de os produtos saídos do estabelecimento serem tributados ou não.

No dizer da ilustre Desembargadora Federal Tânia Terezinha Cardoso Escobar, *"a técnica da não-cumulatividade faz com que o IPI, nas diversas operações que envolvem a industrialização, seja calculado com base na diferença verificada entre o valor do crédito e do débito registrados na escrita da empresa, mediante o abatimento, em cada operação, do custo da operação anterior"*.

Então, o contribuinte que, registrando em sua contabilidade saldo credor de IPI em virtude de ter mais entradas do imposto do que saídas — porque a alíquota da saída é baixa, esvaziada, ou o produto é isento ou imune, ou ainda não tributado —, tem direito de ter ressarcido em moeda, ou compensado, nos termos da legislação, esse valor do saldo credor.

E isto é decorrência direta do princípio da não-cumulatividade, porque a etapa beneficiada com uma isenção, ou não tributada por algum outro motivo (alíquota do IPI esvaziada, v. g.), não pode ser onerada pela impossibilidade de creditamento do IPI que incidiu nos insumos que compuseram a mesma etapa.

**E pouco importa se o produto da saída é tributado à alíquota zero, imune, isento, ou classificado como não-tributado pela TIPI, porque essa sistemática tem o escopo**



Processo nº : 13852.000024/00-35  
Recurso nº : 118.096  
Acórdão nº : 201-76.225

de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade, fazendo com que o IPI incida somente sobre o valor de cada operação. Por isso o contribuinte apura, em determinado período, o valor do IPI pago (ingresso de insumos e outros) e o valor do IPI devido (saída dos produtos), e, havendo saldo devedor (mais IPI na saída do que na entrada), recolhe o imposto, ou, havendo saldo credor (mais IPI na entrada do que na saída), escritura seu crédito. Não há razão para negar o direito ao crédito ao contribuinte que não deva IPI por qualquer razão, seja porque o produto a que dá saída de seu estabelecimento foi beneficiado com isenção, está abrangido por imunidade, teve sua alíquota esvaziada (muitas vezes em atenção ao princípio da seletividade em função da essencialidade), ou é tido como produto não-tributado, ainda que seja "não incidente".

Não obstante o art. 11 da Lei nº 9.779/99 explicitar a possibilidade de utilização dos créditos inclusive na hipótese de saída de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, surge a discussão no caso de produtos não tributados (N/T). Enfrentamos a questão.

#### DOS PRODUTOS CLASSIFICADOS COMO N/T - DIFERENCIAÇÃO

A Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI pode se referir aos produtos nela contidos com a expressão N/T, significando "não-tributado", ou expressar a alíquota incidente sobre o produto, desde 0% até aquela que o legislador definir.

Um produto pode receber a sigla de N/T em três situações, quais sejam, cuidar-se de um produto (a) imune, (b) isento ou (c) não incidente.

Sabemos que, de maneira simplificada, imunes são aqueles produtos afastados pela Constituição Federal do campo de incidência da norma tributária. Já os produtos isentos são aqueles cuja incidência da norma foi mutilada por outra lei. Finalmente os produtos não incidentes são aqueles cuja incidência da norma de tributação não pode existir em virtude de não haver o preenchimento da hipótese de incidência, ou, na lição de ALFREDO AUGUSTO BECKER, a não incidência é a ocorrência de um evento insuficiente ou excedente àquele descrito na hipótese da norma.

Diante desta perspectiva, não cabe o argumento de não existir direito ao ressarcimento do saldo credor em razão de a empresa ser fabricante de produtos classificados como N/T, porque, primeiro, o produto em questão pode ser tanto imune quanto isento ou não incidente, e segundo, porque o crédito decorre do pagamento de imposto incidente no insumo, sendo que, se não houver seu creditamento pelo industrializador, haverá incidência deste tributo de maneira cumulativa na primeira etapa seguinte que for tributada pelo IPI.

Deste modo, não importa que o produto de saída do contribuinte seja classificado como N/T, bem como não importa que seja imune ou ainda - e isto a própria lei já explicitou - que o produto seja isento ou tributado à alíquota zero. O saldo credor de IPI decorrente das aquisições de insumos aplicados na industrialização dos produtos do industrial pode, e deve, ser utilizado, em homenagem ao princípio da não-cumulatividade.

#### DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E DA REGRA-MATRIZ DE DIREITO AO CRÉDITO



Processo nº : 13852.000024/00-35  
Recurso nº : 118.096  
Acórdão nº : 201-76.225

Pertinente trazermos, neste momento, a distinção entre a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de direito ao crédito. O fato de não haver tributação na saída dos produtos está relacionado com a regra-matriz de incidência tributária, ao passo que o direito ao crédito decorrente da aquisição dos insumos aplicados na industrialização diz com a regra-matriz de direito ao crédito. E, no dizer de PAULO DE BARROS CARVALHO, “O direito ao crédito independe do efetivo recolhimento da quantia devida a título de IPI.”<sup>4</sup> E leciona o ilustre professor:

*“De ver está que o expediente da isenção deve caminhar juntamente com os preceitos que asseguram a técnica da não-cumulatividade, não sendo o caso de cogitar qualquer colisão entre o preceito isentivo e o magno princípio, dificultando, de alguma forma, a operacionalidade deste último. Ora, havendo por parte do contribuinte direito aos recursos que asseguram a não-cumulatividade, e desfrutando ele de isenção, não quadraria argumentar que um anula o outro, como se estivessem em oposição frontal. Ao contrário, tais providências ordinatórias se entrecruzam, somando seus efeitos: o direito subjetivo à isenção e o direito constitucional à não-cumulatividade.*

*Se a operação é isenta, a regra-matriz de incidência tributária fica neutralizada não havendo falar-se em acontecimento do ‘fato gerador’ e, por via de consequência, em nascimento da obrigação tributária. Entretanto, percutindo sobre o mesmo suporte fático, para determinar outro fato jurídico, a regra-matriz de direito ao crédito produz seus efeitos, para o fim de constituir o direito ao crédito.*

*Como esse direito não decorre da incidência da norma tributária, fica sendo de todo irrelevante saber se a operação é ou não é isenta, se o fato jurídico tributário adquiriu ou não a concrecência que dele se esperava, se irrompeu ou não o vínculo obrigacional do imposto, se foi ou não foi cobrado o valor da eventual prestação.*

*Na verdade, a cobrança da dívida, a instalação da obrigação tributária, a concretude do fato jurídico, a dinâmica da regra-matriz de incidência e a atuação da regra isentiva são momentos da fenomenologia jurídica dos tributos que não influem na composição do direito ao crédito.<sup>5</sup>” (grifamos)*

Observamos, assim, que o direito ao crédito nasce da regra-matriz de direito ao crédito, que tem como hipótese a ocorrência do “fato jurídico” na etapa anterior, enquanto que o tributo nasce pela incidência da regra-matriz de incidência tributária, que nada tem que ver com aquela outra.

Aponta com muita propriedade o eminente PAULO DE BARROS CARVALHO:

*“O direito ao crédito do IPI não decorre da regra-matriz de incidência tributária, mas surge da regra-matriz de direito ao crédito. E as isenções tributárias que*

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções Tributárias do IPI, em Face do Princípio da Não-Cumulatividade. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha Comércio e Serviços, junho de 1998. nº 33. p. 164

<sup>5</sup> Idem. p. 158.



Processo nº : 13852.000024/00-35  
Recurso nº : 118.096  
Acórdão nº : 201-76.225

*investem tão-somente contra a primeira, não maculam a segunda. O direito ao crédito se perfaz com total independência da circunstância de nascer ou não a obrigação tributária. Há direito ao crédito porque o imposto é não cumulativo e a indole não cumulativa advém de mandamento constitucional.*

*O equívoco está em pensar que o direito ao crédito decorre da incidência da norma jurídica tributária. Desta surge a obrigação do imposto, que é direito subjetivo de que está investido a Fazenda Pública e não o contribuinte. ”<sup>6</sup> (grifamos)*

O ilustre Desembargador Federal Andrade Martins, do Conspícuo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, 4ª Turma, relator do Ag. nº 101.594, Processo nº 2000.03.00.0059252-3 (DJU de II 04/10/2001), asseverou:

*“A não-cumulatividade é, pois, princípio guindado ao Texto Maior, donde se infere que o direito subjetivo (...) não é direito subjetivo de envergadura meramente legal, mas sim constitucional.*

*O princípio da não-cumulatividade do IPI, tal como traçado na Constituição Federal – e exatamente como ensinou Geraldo Ataliba –, liga-se à pessoa do contribuinte do imposto e não ao bem que sofreu a incidência tributária.”*

O eminente magistrado acima referido, citando lição de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, ressalta que “A dicção constitucional não impõe que o crédito esteja vinculado a um determinado bem adquirido e só possa ser mantido se o produto final (em que tenha sido utilizado, integrado ou participado) for tributado, também gerando débito de IPP”.

Julgando a Apelação Cível nº 2001.04.01.014356-0/PR, a eminente Desembargadora Federal Tânia Terezinha Cardoso Escobar, então da 2ª Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim se manifestou:

*“Vê-se, assim, que além de um benefício para o contribuinte – já que, creditando-se do valor pago, ou que seria pago não fosse a isenção ou a alíquota zero, ele pagará menos tributo –, o creditamento visa, acima de tudo, a impedir que o tributo recaia sobre o valor acumulado dos custos da industrialização, em homenagem ao princípio da não-cumulatividade. Como corolário, ainda que a operação anterior tenha sido tributada à alíquota zero ou tenha sido beneficiada pela isenção, impõe-se o reconhecimento de crédito a favor do contribuinte, a ser abatido na operação posterior.*

*Ressalto, também, que muito mais se justifica a hipótese do creditamento no regime da alíquota zero. Se há creditamento na hipótese da isenção, que pressupõe a exclusão do crédito tributário (‘nasce’ a obrigação tributária, mas o crédito é excluído pela regra isentiva), mais razoável é o creditamento na alíquota zero, em que sequer há a exclusão do crédito tributário, havendo a opção pela alíquota esvaziada.”*

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções Tributárias do IPI, em Face do Princípio da Não-Cumulatividade. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Oliveira Rocha Comércio e Serviços, junho de 1998. nº 33. p. 165.



Processo nº : 13852.000024/00-35  
Recurso nº : 118.096  
Acórdão nº : 201-76.225

Nesta esteira, trazemos a ementa do acórdão proferido pela 2ª Turma do E. TRF da 4ª Região, relator para o acórdão o Desembargador Federal Elcio Pinheiro de Castro, no julgamento da AC nº 1999.70.00.030992-6/PR:

***"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS, COMPONENTES INTERMEDIÁRIOS E INSUMOS EMPREGADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO. PRODUTO FINAL NÃO TRIBUTADO, ISENTO OU SUJEITO À ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. LEI Nº 9.779/99. COMPENSAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA.***

***1. O valor do IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, componentes intermediários e material de embalagem empregados na industrialização de produtos não tributados, isentos ou reduzidos à alíquota zero pode ser creditado ao contribuinte, pois a vedação constitucional a tal prática é exclusiva para o ICMS. 2. Reconhecimento expresso do crédito pela Lei nº 9.779/99. 3. O direito de pleitear o ressarcimento subsiste até dez anos, contados do fato gerador. 4. A compensação é realizada através da escrita contábil do contribuinte, sujeita à posterior fiscalização e homologação pela autoridade administrativa, nos moldes da Lei 9.430/96. 5. Reajuste monetário pela Súmula 162 do STJ, com a utilização dos índices OTN, BTN, INPC e UFIR, este último a te 31/12/95, quando é substituído pela taxa SELIC, além do disposto na Súmula 37 deste Tribunal."*** (grifamos)

**Assim, entendemos que o contribuinte faz jus ao ressarcimento do saldo credor de IPI decorrente, in casu, da aquisição de material de embalagem para a industrialização do produto a que dá saída, qual seja, semente de milho híbrido.**

Para espancar qualquer dúvida, ressaltamos que o referido produto industrializado pela empresa é tributável, eis que foi aperfeiçoado para consumo, havendo o preenchimento da hipótese de incidência do IPI, lembrando o que dispõe o art. 46 do CTN:

***"Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:***

***I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;***

***II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;***

***III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.***

***Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo."*** (grifamos)

Curvando-nos ao entendimento adotado por esta Câmara, entendemos que deve o valor ser atualizado e corrigido pela Taxa SELIC, nos termos da Norma de Execução nº 08/97.

Neste particular, trago parte da ementa lavrada quando do julgamento do Recurso nº 114.964, Processo nº 13808.002368/97-00, Acórdão nº 201-74.131, Relator o eminente Conselheiro Jorge Freire, em Sessão de 05/12/2000:



**Processo nº :** 13852.000024/00-35  
**Recurso nº :** 118.096  
**Acórdão nº :** 201-76.225

*"SELIC - O valor ressarcido deve ser corrigido monetariamente, de molde a manter o real valor de compra da moeda. Assim, deve ser aplicada ao valor ressarcido a Taxa SELIC desde a data do protocolo do pedido."*

Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto pelo PROVIMENTO do recurso voluntário para assegurar à contribuinte seu direito ao ressarcimento do saldo credor do IPI, acumulado no trimestre-calendário referido no relatório, decorrente da aquisição de material de embalagem aplicado na industrialização do produto que fabrica (semente de milho híbrido), tudo nos termos da fundamentação. Ressalvado o direito de a Receita Federal verificar os cálculos.

É como voto.

Sala das Sessões, em 09 de julho de 2002.

  
GILBERTO CASSULI 



Processo nº : 13852.000024/00-35  
Recurso nº : 118.096  
Acórdão nº : 201-76.225

VOTO DO CONSELHEIRO JORGE FREIRE  
RELATOR-DESIGNADO

Com a devida vênia, divirjo do eminente Relator.

Ocorre que toda a fundamentação do voto do Dr. Gilberto Cassuli embasa-se no princípio constitucional da não-cumulatividade, norteador da tributação do IPI. Contudo, minha divergência com o ínclito Relator é que para que possamos adentrar no mérito do citado princípio temos que concluir, antes, que na hipótese versada há tributação do IPI.

O que se constata dos autos, ao contrário do que faz crer o Relator, é que o milho híbrido a que dá saída a recorrente não sofre qualquer processo de industrialização, sendo classificado na TIPI com produto NT. Portanto, a hipótese está fora do campo de incidência do IPI.

Assim, não há que se falar em não-cumulatividade em relação a saídas de produtos que não geram o nascimento da obrigação tributária em relação ao IPI. Portanto, não há o que se creditar em relação aos sacos adquiridos como embalagem dos produtos milhos híbridos.

O aproveitamento de créditos decorrentes de saída de produto NT nada tem a ver com o princípio constitucional da não-cumulatividade, posto que nesta hipótese não haverá imposto devido na saída a ser compensado.

Todavia, caso o legislador entenda que tais créditos devam ser ressarcidos ao industrial, outro será o fundamento jurídico, mas não no molde legal vigente, a título de não-cumulatividade. E, para tanto, tratando a hipótese de renúncia fiscal, que, entendo, refoge à sistemática do IPI, deve ser editada lei concessiva específica para tal, conforme previsto no art. 150, § 6º, da Constituição Federal.

Sempre foi assim o entendimento da Administração Tributária, quanto à jurisprudência majoritária deste Tribunal Administrativo, ou seja, da necessidade de lei concessiva expressa para crédito incentivado. E, por assim ser, veio o legislador pátrio, através de norma específica, dar legitimidade à nova espécie de crédito incentivado.

E a norma permissiva da renúncia fiscal em que se estriba o pedido objeto dos autos (art. 11 da Lei nº 9.779) foi vazada nos seguintes termos:

*“Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda.”*



Processo nº : 13852.000024/00-35  
Recurso nº : 118.096  
Acórdão nº : 201-76.225

Assim, o próprio legislador delegou competência à Secretaria da Receita Federal para regulamentar a matéria, o que veio a ser feito através da IN SRF nº 33/99, de 04/03/1999 (DOU de 24/03/1999), que, em seus artigos 4º e 5º, assim dispôs:

*"Art. 4º O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei nº 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, alcança, exclusivamente, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.*

*Art. 5º Os créditos acumulados na escrita fiscal, existentes em 31 de dezembro de 1998, decorrentes de excesso de crédito em relação ao débito e da saída de produtos isentos com direito apenas à manutenção dos créditos, somente poderão ser aproveitados para dedução do IPI devido, vedado seu ressarcimento ou compensação.*

*§ 1º Os créditos a que se refere este artigo deverão ficar anotados à margem da escrita fiscal do IPI.*

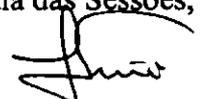
*§ 2º O aproveitamento dos créditos do IPI de que trata este artigo somente poderá ser efetuado com débitos decorrente da saída dos produtos acabados, existentes em 31 de dezembro de 1998, e dos fabricados a partir de 1º de janeiro de 1999, com a utilização dos insumos originadores desses créditos, considerando-se que os produtos que primeiro saírem foram industrializados com a utilização dos insumos que primeiro entraram no estabelecimento.*

*§ 3º O aproveitamento dos créditos, nas condições estabelecidas no artigo anterior, somente será admitido após esgotados os créditos referidos neste artigo." (negritei)*

Embora tenha reserva pessoal quanto a tal forma de renúncia fiscal, porque mistura conceitos e deturpa o Imposto sobre Produtos Industrializados, tenho como legítima a competência legisferante exercida pelo Poder Executivo, através de MP, e pelo Poder Legislativo, quando converteu a MP em Lei. Assim, a partir de 01 de janeiro de 1999, é legal o creditamento de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização de produtos isentos e de alíquota zero.

Creio que assim positivou o legislador porque são circunstâncias que estão abrangidas pela hipótese de incidência do IPI, o que já não se dá quando a saída for de produto classificado como NT. Mas mesmo nesse caso, se quisesse o legislador abrigar também as saídas de produtos classificados como NT, poderia, mas deveria estar expresso na lei concessiva que tais saídas poderiam ensejar crédito ressarcível em relação aos insumos adquiridos. Mas não há tal permissivo legal. Portanto, partindo do princípio que normas veiculadoras de renúncia fiscal devem ser interpretadas restritivamente, nego provimento ao presente recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 09 de julho de 2002.

  
JORGE FREIRE 